

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 23. April 2003 [SRK 2001-066])

Mehrwertsteuer. Einheit der Unternehmung und Selbständigkeit: Abgrenzung der Sphären bei einem Teilhaber einer Kollektivgesellschaft, der daneben eine Einzelfirma betreibt. Konkurs. Haftung als Gesellschafter. Verjährung. Verfahrenskosten.

- Ausweitung des Streitgegenstandes aus prozessökonomischen Gründen (E. 2a).
- Derjenige ist selbständig tätig, der nach aussen in eigenem Namen auftritt, wenn er der Mehrwertsteuer unterliegende Leistungen erbringt. Wie ein Wirtschaftssubjekt nach aussen auftritt, ist entscheidend für die Zuordnung der Umsätze und damit für die Selbständigkeit (E. 3b).
- Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind alle von einem Rechtssubjekt erzielten Umsätze zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen aus Tätigkeiten, die der privaten oder der hoheitlichen Sphäre zugehören. Führt ein Rechtssubjekt zwei oder mehrere Einzelbetriebe, so sind demnach die Einnahmen aus allen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen, gleichgültig, ob diese eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen oder einander Rechnung stellen (E. 3b).
- Bei der Kollektivgesellschaft kann ein einzelner Gesellschafter - auch nach seinem Ausscheiden - für Gesellschaftsschulden erst dann persönlich belangt werden, wenn er selbst in Konkurs geraten oder wenn die Gesellschaft aufgelöst oder erfolglos betrieben worden ist (E. 3c).
- Prüfung der Selbständigkeit im vorliegenden Fall (E. 4).
- Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung wird durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen; nicht jedoch durch eine Veränderung der Anspruchsgrundlage. Die Unterbrechung der Verjährung gegenüber einer Kollektivgesellschaft entfaltet ihre Wirkung auch gegenüber den solidarisch haftenden Gesellschaftern (E. 3d).
- Verfahrenskosten zu Lasten des Beschwerdeführers bei (teilweiser) Gutheissung der Beschwerde (E. 5).

Taxe sur la valeur ajoutée. Unité de l'entreprise et indépendance: délimitation des sphères d'un associé d'une société en nom collectif qui mène également une raison individuelle. Faillite. Responsabilité solidaire en tant qu'associé. Prescription. Frais de procédure.

- Extension de l'objet du litige pour des raisons d'économie de la procédure (consid. 2a).
- Une personne, qui agit sous son propre nom d'un point de vue externe, exerce une activité indépendante, lorsqu'elle effectue des prestations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. Ce qui est déterminant pour la fixation des chiffres d'affaires et de l'indépendance est le fait d'agir en tant qu'agent économique (consid. 3b).
- Selon le principe de l'unité de l'entreprise, les chiffres d'affaires ressortant de l'activité d'un seul sujet de droit doivent être comptabilisés ensemble (additionnés), sous réserve de ceux résultant d'activités appartenant à la sphère privée ou publique. Si un sujet de droit conduit deux ou plusieurs activités indépendantes, les recettes de tous les établissements seront pris en considération ensemble, indépendamment du fait que ceux-ci portent des noms d'entreprise différents, tiennent une seule comptabilité ou établissent mutuellement des factures (consid. 3b).
- Un seul des associés d'une société en nom collectif ne peut être recherché personnellement pour les dettes sociales - même après sa sortie de la société - que s'il est en faillite ou si la société est dissoute ou a été l'objet de poursuites restées infructueuses (consid. 3c).
- Examen de l'indépendance en l'espèce (consid. 4).
- La prescription d'une créance fiscale est interrompue par tout acte tendant au recouvrement et par toute rectification venant de la part des autorités compétentes; pas cependant par une modification du fondement du droit. L'interruption et la suspension ont effet à l'égard de toutes les personnes tenues au paiement. L'interruption de la prescription à l'encontre d'une société en nom collectif déploie également ses effets à l'égard de l'associé solidairement responsable (consid. 3d).
- Frais de procédure à charge du recourant en cas d'admission (partielle) du recours (consid. 5).

Imposta sul valore aggiunto. Unità dell'azienda e indipendenza: delimitazione delle sfere nel caso di un titolare di una parte di una società in nome collettivo che al contempo gestisce una ditta individuale. Fallimento. Responsabilità in qualità di socio. Prescrizione. Costi di procedura.

- Estensione dell'oggetto del litigio per motivi di economia di procedura (consid. 2a).
- È considerato indipendente colui che verso l'esterno agisce in nome proprio, se fornisce prestazioni assoggettate all'imposta sul valore aggiunto. Il modo in cui un soggetto economico si presenta verso l'esterno è decisivo per la definizione delle cifre d'affari e quindi per l'indipendenza (consid. 3b).
- Secondo il principio dell'unità dell'azienda, tutte le cifre d'affari realizzate da un soggetto giuridico devono essere sommate; sono escluse solo quelle risultanti da attività che appartengono alla sfera privata o sovrana. Se un soggetto giuridico gestisce due o più ditte singole, gli introiti di tutte le aziende devono essere considerati complessivamente, indipendentemente dal fatto che queste ditte abbiano ragioni sociali proprie, allestiscano una contabilità individuale o si fatturino le rispettive prestazioni (consid. 3b).
- Nella società in nome collettivo un singolo socio - anche dopo la sua uscita dalla società - può essere considerato responsabile personalmente per i debiti della società se egli stesso è in fallimento o se la società è stata sciolta oppure sottoposta ad una procedura esecutiva senza successo (consid. 3c).

- Esame dell'indipendenza nella fattispecie (consid. 4).

- La prescrizione di un credito di imposta sul valore aggiunto è interrotto da ogni azione mirata all'incasso e da ogni informazione da parte dell'autorità competente; non è invece interrotta da una modifica della base del credito. L'interruzione della prescrizione nei confronti di una società in nome collettivo ha effetto anche verso i soci che sono responsabili solidalmente (consid. 3d).

- Costi di procedura a carico del ricorrente in caso di ammissione (parziale) del ricorso (consid. 5).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die Kollektivgesellschaft X & Partner, Werbeagentur, mit Sitz in Z, war in der Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 21. September 1999 (Datum der Konkurseröffnung) gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV), geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Im Juni und Oktober 1998 führte die ESTV im Geschäftsbetrieb der X & Partner eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998) durch. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle erhob die ESTV gegenüber der Mehrwertsteuerpflichtigen Nachforderungen von Fr. 58'261.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 28. Februar 1997 (betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998; Ergänzungsabrechnung [EA] vom 16. Oktober 1998) und von Fr. 1'492.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 30. August 1998 (betreffend die Steuerperiode 2. Quartal 1998; EA vom 3. November 1998). Die Nachbelastungen resultierten insbesondere aus einer ermessensweise vorgenommenen Korrektur der Bareinnahmen aus dem Betrieb von Selbstbräunungs-Studios für die Jahre 1997 und 1998 und aus weiteren Umsatzdifferenzen sowie aus einer Neuberechnung der abziehbaren Vorsteuern für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. März 1998. Mit der EA wurde die Mehrwertsteuer für das 2. Quartal 1998 eingefordert, da die Mehrwertsteuerpflichtige die entsprechende Selbstdeklaration noch nicht eingereicht hatte. Zur Festlegung ihrer Steuerforderungen gemäss EA erliess die ESTV am 17. Dezember 1998 einen Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV. Zur Begründung ihrer Verfügung hielt die Verwaltung insbesondere fest, da die Mehrwertsteuerpflichtige dem Kontrollbeamten keine zuverlässigen buchhalterischen Aufzeichnungen über den erzielten Umsatz im Bereich Solarium habe vorlegen können, habe sie diesen aufgrund des Energieaufwandes ermitteln müssen.

B. Gegen diesen Entscheid erhob die Mehrwertsteuerpflichtige mit Schreiben vom 23. Dezember 1998, unterzeichnet durch Herrn Y, Einsprache, mit dem sinngemässen Antrag, die Nachforderung betreffend die Selbstbräunungsstudios sei herabzusetzen. Die Rechnungen des Elektrizitätswerkes würden sich auf insgesamt 14 Solarien beziehen. Im Studio des Unterzeichnenden an der A-Strasse seien indessen nur neun Solarien installiert, während die andern fünf Solarien sich an der B-Gasse im Studio eines Herrn C befinden würden. Ein entsprechender Teil der aufgerechneten Umsätze müsse daher auf diese fünf Studios umgelegt und Herrn C. belastet werden. Dieser habe einen Zähler installiert, der seinen Verbrauch exakt festlege.

C. Mit Einspracheentscheid vom 22. März 2001, welcher Frau X als Gesellschafterin der Kollektivgesellschaft, über welche in der Zwischenzeit der Konkurs eröffnet worden war, zugestellt wurde, wies die ESTV die Einsprache ab. Sie hielt im Weiteren fest, dass der angefochtene Entscheid vom 17. Dezember 1998 für den Betrag von Fr. 2'083.75 zuzüglich Verzugszins seit 28. Februar 1997 und für den Betrag von Fr. 1'492.- nebst Verzugszins ab 30. August 1998 in Rechtskraft erwachsen sei. X habe ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 ausser den rechtskräftigen Mehrwertsteuern und Verzugszinsen noch Fr. 48'872.15 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit 28. Februar 1997 (Fr. 56'177.25 abzüglich Fr. 7'305.10 Konkursdividende aus dem Konkurs des Gesellschafters Y) zu bezahlen. Zur Begründung ihrer Verfügung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, da sie für den Bereich Solarium-Studios für das Jahr 1997 und das 1. Halbjahr 1998 im Vergleich zu den Jahren 1995 und 1996 einen unrealistisch hohen Energieaufwand im Verhältnis zu den deklarierten Umsätzen festgestellt habe, sei sie verpflichtet gewesen, eine entsprechende Schätzung vorzunehmen, wobei sie vom für die Jahre 1995 und 1996 ermittelten durchschnittlichen

Anteil des Energieaufwandes am deklarierten Umsatz aus dem Betrieb der Solarien ausgegangen sei und mittels dieses Prozentsatzes die Umsätze des Jahres 1997 und des 1. Halbjahres 1998 korrigiert habe. Zusammen mit weiteren Erlösberichtigungen und Korrekturen der geltend gemachten Vorsteuerbeträge habe sich eine Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 58'261.- (zuzüglich Verzugszins) ergeben. Ferner habe sie - da die betreffende Quartalsabrechnung nicht eingereicht worden sei - die Mehrwertsteuer für das 2. Quartal 1998 ermittelt und den entsprechenden Steuerbetrag von Fr. 1'492.- (zuzüglich Verzugszins) geltend gemacht. Der zur Bestätigung dieser Mehrwertsteuerforderungen ausgefallte förmliche Entscheid sei für die Beträge von Fr. 2'083.75 (Teil der Nachbelastung gemäss Bst. a des Dispositivs dieses Entscheides) und Fr. 1'492.- (Bst. b des Entscheiddispositivs) in Rechtskraft erwachsen. Am 21. Januar 1999 sei der Konkurs über Herrn Y, Geschäftsführer und Gesellschafter der Mehrwertsteuerpflichtigen, eröffnet worden. Die Konkursdividende von Fr. 7'305.10 werde an die Forderung gemäss Bst. a des Dispositivs des Entscheides vom 17. Dezember 1998 angerechnet. Am 21. September 1999 sei auch über die Kollektivgesellschaft X & Partner der Konkurs eröffnet worden. Das Konkursverfahren sei indessen mit Verfügung vom 5. Oktober 1999 mangels Aktiven eingestellt worden.

Gemäss Art. 568 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) in Verbindung mit Art. 25 MWSTV hafte Frau X solidarisch für die Schulden der Mehrwertsteuerpflichtigen. Innert einer ihr angesetzten letzten Nachfrist habe diese Kopien zweier Bankbelege eingereicht, welche die Überweisung des Stromkostenanteils von Herrn C belegen sollten. Weitere Zahlungen zur Begleichung seines Stromkostenanteils habe Herr C in bar geleistet. Die eingereichten Unterlagen würden jedoch keine beweiskräftigen Angaben darüber enthalten, von wem, wofür und für welchen Zeitraum die auf den Belegen aufgeführten Zahlungen geleistet wurden. Es könne damit auch nicht festgestellt werden, ob die besagten fünf Solarien tatsächlich Herrn C betreffen würden und diesem zuzurechnen seien. Auch seien keine Beweismittel beigebracht worden, welche die von Herrn C angeblich in bar geleisteten Zahlungen zur Begleichung des Stromanteils nachweisen würden. Selbst wenn das Vorbringen der Kollektivgesellschaft hätte bewiesen werden können, hätte dies nicht nur zu einer Reduktion des ermessensweise ermittelten Umsatzes und der hierauf geschuldeten Mehrwertsteuer, sondern auch zu einer sich zu Ungunsten der Gesellschaft auswirkenden Korrektur der geltend gemachten Vorsteuerbeträge geführt.

D. Mit Eingabe vom 4. Mai 2001 (Postaufgabe: 2. Mai 2001) führt Frau X (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 22. März 2001 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK), wobei sie geltend macht, die fraglichen Betriebe hätten nicht zur Kollektivgesellschaft X & Partner gehört, sondern sie seien als Einzelfirma ihres Ehemannes,

Herrn Y, geführt worden, welcher allein für diese Betriebe gehaftet habe. Dies gehe aus den beigelegten Kopien verschiedener Begleitschreiben zu abgeschlossenen Betriebsversicherungen hervor. Eine Solidarhaftung ihrerseits bestehe unter diesen Umständen nicht.

Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 1. Februar 2002, die Beschwerde sei (teilweise) gutzuheissen und die Steuerrestanz sei auf Fr. 27'766.90 zuzüglich 5% Verzugszins seit 28. Februar 1997 (mittlerer Verfall) festzulegen, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung dieses Antrages hält sie im Wesentlichen fest, die Kollektivgesellschaft X & Partner habe nie bestritten, dass sie auch Umsätze aus dem Betrieb von Selbstbedienungs-Solarien erzielt habe. Vielmehr habe die Gesellschaft die entsprechenden Einnahmen selber in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen deklariert. Wenn nun die Zurechnung dieser Umsätze zu denjenigen der steuerpflichtigen Kollektivgesellschaft bestritten werde, gehe es um einen neuen Streitgegenstand. Aus den eingereichten Unterlagen sei ersichtlich, dass für eine Versicherungsnehmerin «Y», eine Sachversicherung für Unternehmen, eine Versicherung für Allgemeine technische Anlagen, eine Betriebshaftpflicht- und Produkthaftpflichtversicherung sowie eine Gebäudeversicherung für einen Laden abgeschlossen worden seien (für die Zeit vom 1. Dezember 1993 bis zum 31. Dezember 1998). Zusätzlich ergebe sich aus dem Kontrollbericht der ESTV, dass die Art der Geschäftstätigkeit dort so umschrieben worden sei, dass eine Franchisenehmerin zwei weitere Selbstbräunungs-Studios führe. Die abgegebene Weisung enthalte den Hinweis darauf, dass die ESTV uneinheitliche Marktauftritte, unter anderem im Bereich Solarium, festgestellt habe. Die Mehrwertsteuerpflichtige sei deshalb aufgefordert worden, Dritten gegenüber inskünftig unter korrekter Firma (übereinstimmend mit der Firmenbezeichnung der Kollektivgesellschaft) aufzutreten. Eine Gesamtwürdigung dieser Anhaltspunkte spreche eher dafür, dass die Anwendung des Grundsatzes der Einheit des Unternehmens zu Unrecht erfolgt sei. Die Zusammenrechnung sämtlicher Umsätze halte einer näheren Prüfung nicht stand. Es müsse daher eine entsprechende Korrektur erfolgen. Dabei seien in einem ersten Schritt für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998 sämtliche Solarien-Umsätze aus den Berechnungen auszuklammern. Dies führe zu einer Reduktion des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages um Fr. 47'931.25. Andererseits seien in einem zweiten Schritt die die Solarien betreffenden Vorsteuerabzüge zu korrigieren, da keine Vorsteuern für nicht steuerbare Umsätze geltend gemacht werden könnten. Dies ergebe eine Zusatzbelastung von Fr. 26'826.-. Per Saldo resultiere eine Reduktion der Mehrwertsteuernachforderung um Fr. 21'105.25 und die Beschwerdeführerin schulde somit - neben dem rechtskräftig festgelegten Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 3'575.75 (Fr. 2'083.75 + Fr. 1'492.- zuzüglich Verzugszins und nach Anrechnung der Konkursdividende von Fr. 7'305.10 - noch den Betrag von Fr. 27'766.90 Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins. Da die entsprechenden Argumente bereits früher hätten vorgebracht werden können und das vorliegende Verfahren somit durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht worden sei, rechtfertige es sich, der Beschwerdeführerin die Kosten des Entscheid- und des Einspracheverfahrens vor der ESTV sowie diejenigen des Beschwerdeverfahrens vor der SRK aufzuerlegen.

Aus den Erwägungen:

#### 1. (Formelles)

2.a. In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist also Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, S. 173 Rz. 899 ff., S. 186 Rz. 963 ff. und S. 279 Rz. 1462 ff.). Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens grundsätzlich weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (vgl. André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 30 f. Rz. 2.13, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch die Entscheide der SRK vom 21. Juni 1999 in Sachen S. [SRK 1998-138], E. 2a und vom 20. August 1999 in Sachen A. [SRK 1998-144], E. 1d/aa). Gegenstände, über welche die verfügende Behörde nicht entschieden hat und nicht entscheiden musste, sind durch die Beschwerdeinstanz grundsätzlich nicht zu beurteilen, weil damit in die funktionale Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen würde (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 149 Rz. 404; Moser, a.a.O., S. 75 Rz. 2.82). Nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann indessen das verwaltungsgerichtliche Verfahren aus prozessökonomischen Gründen auf eine weitere, ausserhalb des Anfechtungsobjektes liegende Streitfrage ausgedehnt werden, wenn diese mit dem bisherigen Streitgegenstand derart eng zusammenhängt, dass von einer Tatbestands Gesamtheit gesprochen werden kann, und wenn sich die Verwaltung zu dieser Streitfrage mindestens in Form einer Prozessklärung geäußert hat (BGE 125 V 413 E. 2a; Michele Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Dissertation, Bern 2000, S. 268 f. und 386 bzw. 387; Moser, a.a.O., S. 75 Rz. 2.83). Diese Rechtsprechung gilt sinngemäss auch für das Verfahren vor der SRK (vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 25. Juni 2001 in Sachen A. AG [2A.441/2000], E. 2b und 2c in fine).

b. Die ESTV hat im angefochtenen Einspracheentscheid festgestellt, ihr erster Entscheid vom 17. Dezember 1998 sei für den Betrag von Fr. 2'083.75 zuzüglich Verzugszins seit 28. Februar 1997 sowie für den Betrag von Fr. 1'492.- nebst Verzugszins seit 30. August 1998 in Rechtskraft erwachsen; Frau X habe die rechtskräftigen Mehrwertsteuern und Verzugszinsen zu bezahlen. Die Beschwerdeführerin beanstandet den Einspracheentscheid in diesem Punkt nicht. Die entsprechenden Steuerforderungen bilden somit nicht (mehr) Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

c. Die Beschwerdeführerin begründet ihre Ablehnung der Solidarhaftung einzig damit, dass die Betriebe von ihrem Ehemann, Herrn Y, als Einzelfirma geführt worden seien und daher nicht zur Kollektivgesellschaft X & Partner gehören würden. Ihr Ehemann habe privat einzeln für diese Betriebe gehaftet. Was die restlichen Mehrwertsteuerbeträge betrifft, welche mit dem Betrieb der Werbeagentur im Zusammenhang stehen, so bestreitet sie weder deren Bestand noch deren Höhe. Ihre Ausführungen können im Übrigen nur so verstanden werden, dass sie ihre solidarische Haftung auch nur insoweit bestreitet, als die Mehrwertsteuernachforderungen sich aus dem Betrieb der Solarien ergeben. In Bezug auf die übrigen, aus der Tätigkeit der Kollektivgesellschaft im Bereich der Werbung resultierenden Steuernachbelastungen ist der angefochtene Einspracheentscheid in Rechtskraft erwachsen, wobei sich die Höhe der entsprechenden Mehrwertsteuernachforderungen aus den nachstehenden Erwägungen ergibt (vgl. E. 4a und 4e hiernach).

3.a. Mehrwertsteuerpflichtig ist nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- überschreiten. Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV).

b. Wie schon bei der früheren Warenumsatzsteuer gilt auch unter dem Recht der Mehrwertsteuer, dass derjenige selbständig tätig ist, der nach aussen in eigenem Namen auftritt, wenn er der Steuer unterliegende Leistungen erbringt. Wie ein Wirtschaftssubjekt nach aussen auftritt, ist entscheidend für die Zuordnung der Umsätze und damit für die Selbständigkeit. Dabei ist grundsätzlich - unter Vorbehalt der so genannten Gruppenbesteuerung im Sinne von Art. 17 Abs. 3 MWSTV und allfälliger Steuerumgehungstatbestände (vgl. dazu die nachstehenden Ausführungen) - die Selbständigkeit auch bei rechtlich zwar eigenständigen, aber faktisch voneinander abhängigen Gesellschaften zu bejahen (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 87 Rz. 151 f., betreffend die Warenumsatzsteuer, mit weiteren Hinweisen). Andererseits sind nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens alle von einem Rechtssubjekt (Einzelunternehmer, Aktiengesellschaft, Kollektivgesellschaft usw.) erzielten Umsätze zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen aus Tätigkeiten, die - bei Einzelunternehmungen - der privaten oder - bei steuerpflichtigen Gemeinwesen, Dienststellen oder Zweckverbänden bzw. bei mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen oder Organisationen (vgl. Art. 17 Abs. 4 MWSTV) - der hoheitlichen Sphäre zugehören. Führt ein Rechtssubjekt zwei oder mehrere Einzelbetriebe, so sind demnach die Einnahmen (nach Höhe und Zusammensetzung) aus allen diesen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen, gleichgültig, ob diese eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen oder einander Rechnung stellen (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 183 Rz. 652; vgl. auch betreffend die Warenumsatzsteuer Metzger, a.a.O., S. 91 Rz. 162 und das Urteil des Bundesgerichts vom 12. Juni 1992 in Sachen V.-B. SA [2A.197/1991], E. 9a, mit weiteren Hinweisen).

Unter dem Recht der Warenumsatzsteuer wurde es auch als zulässig erachtet, ein (in wirtschaftlicher Hinsicht eine Einheit bildendes) Unternehmen in mehrere selbständige Rechtssubjekte aufzuspalten, um dadurch Steuern einzusparen. Solche Dispositionen fanden ihre Grenze allerdings im Verbot der Steuerumgehung. Rechtlich verselbständigte Unternehmen mussten, damit sie als solche anerkannt wurden, je über eigene Anlagen verfügen, selber Buch führen, ihre Preise so kalkulieren, dass sich der bestmögliche Gewinn erzielen liess und gegenüber Dritten deutlich voneinander unterscheidbar auftreten, sowohl in den Geschäftspapieren als auch in den Lokalitäten (Metzger, a.a.O., S. 91 Rz. 162). Unter dem Recht der Mehrwertsteuer dürften die Möglichkeiten, mittels einer Aufteilung einer Tätigkeit auf mehrere Rechtssubjekte Steuerersparnisse zu erzielen, deutlich geringer sein als bei der früheren Warenumsatzsteuer, und zwar einerseits, weil der Mehrwertsteuer grundsätzlich alle Leistungen unterliegen, also neben den Warenlieferungen auch die Dienstleistungen, und andererseits weil bei nahe stehenden Steuerpflichtigen kraft Gesetzes die Möglichkeit besteht, den Grundsatz des «dealing at arm's length» zur Anwendung zu bringen und

allenfalls nötige Entgeltskorrekturen vorzunehmen, unabhängig davon, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt sind oder nicht (vgl. Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV). So wurde denn auch in der Literatur die Auffassung vertreten, mit der Einführung der Mehrwertsteuer seien «die unter dem Regime der WUST geschaffenen Strukturen mit Ausgliederung von juristisch selbständigen Gesellschaften zur Vermeidung von Steuerfolgen (...) weitgehend hinfällig (geworden)» (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 183 Rz. 653). Auch unter dem Recht der Mehrwertsteuer können indessen in gewissen Fällen durch die Aufteilung einer Tätigkeit auf mehrere juristisch selbständige Rechtssubjekte Steuern eingespart werden, beispielsweise wenn diese Aufteilung zur Folge hat, dass alle oder einzelne Einheiten den für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht erforderlichen Umsatz nicht (mehr) erreichen. In derartigen Fällen können durchaus die unter dem Recht der Warenumsatzsteuer entwickelten Kriterien zur Beurteilung der Frage, ob allenfalls eine Steuerumgehung vorliegt, herangezogen werden, zumal das Kriterium der Selbständigkeit als Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer im Wesentlichen gleich umschrieben ist wie bei der Warenumsatzsteuer.

c. Mit dem Steuerpflichtigen haften solidarisch unter anderem die Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft im Rahmen ihrer zivilrechtlichen Haftbarkeit (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Bei der Kollektivgesellschaft kann ein einzelner Gesellschafter, auch nach seinem Ausscheiden, für Gesellschaftsschulden allerdings erst dann persönlich belangt werden, wenn er selbst in Konkurs geraten oder wenn die Gesellschaft aufgelöst oder erfolglos betrieben worden ist (Art. 568 Abs. 3 OR). Die Gesellschaft wird gemäss Art. 574 Abs. 1 OR aufgelöst durch die Eröffnung des Konkurses; im Übrigen gelten für die Auflösung die Bestimmungen über die einfache Gesellschaft. Gemäss Art. 545 Abs. 1 Ziff. 3 OR wird die Gesellschaft insbesondere dann aufgelöst, wenn der Liquidationsanteil eines Gesellschafters zur Zwangsverwertung gelangt oder ein Gesellschafter in Konkurs fällt oder bevormundet wird. In casu ist am 21. Januar 1999 der Konkurs über Herrn Y, Geschäftsführer und Gesellschafter der Kollektivgesellschaft X & Partner, und am 21. September 1999 auch der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet worden. Die Voraussetzungen für die Belangbarkeit der Gesellschafterin Frau X sind damit erfüllt.

d. Nach Art. 40 MWSTV verjährt die Steuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Die Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen; sie steht still, solange der Pflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann, oder, bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, solange das Entgelt nicht vereinnahmt ist. Unterbrechung und Stillstand wirken gegenüber allen Zahlungspflichtigen (Art. 40 Abs. 2 und 3 MWSTV). Die Unterbrechung der Verjährung gegenüber einer Kollektivgesellschaft entfaltet ihre Wirkung somit auch gegenüber den solidarisch haftenden Gesellschaftern. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug verjährt gemäss Art. 41 Abs. 1 MWSTV fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem er entstanden ist. Die Verjährung wird unterbrochen durch die Geltendmachung des Anspruchs gegenüber der ESTV. Sie steht still, solange über den geltend gemachten Anspruch ein Entscheid-, Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren hängig ist (Art. 41 Abs. 2 und 3 MWSTV). Nicht ausdrücklich geregelt ist die Verjährung von anderen Guthaben des Mehrwertsteuerpflichtigen gegenüber der ESTV wie beispielsweise Ansprüchen auf Rückerstattung von zu Unrecht entrichteten Steuerbeträgen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ergibt sich aus dem allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit indessen, dass öffentlichrechtliche Ansprüche des Staates gegenüber dem Bürger auch ohne ausdrückliche Bestimmung der Verjährung unterliegen (BGE 112 Ia 262 E. 5 Ingress und 267 f. E. 5e) und dass dies umgekehrt auch für Ansprüche des Bürgers gegenüber dem Staat Geltung haben muss, was in der Praxis denn auch anerkannt werde (vgl. zum Ganzen das Urteil des Bundesgerichts vom 25. Juni 2001 in Sachen A. AG [2A.441/2000], E. 5b, mit weiteren Hinweisen).

Gemäss der bereits unter dem Recht der Warenumsatzsteuer entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts genügt es zur

Unterbrechung der Verjährung, dass dem Mehrwertsteuerpflichtigen unzweideutig mitgeteilt wird, dass ein bestimmter Sachverhalt der Abgabe unterliege, wobei dieser nicht notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss. Der Mehrwertsteuerbetrag braucht auch nicht unbedingt ziffernmässig festgesetzt zu werden. Zur Unterbrechung genügt vielmehr ein einfaches Schreiben der ESTV. Mit einer vorläufigen Mitteilung kann diese zudem die Verjährung für den ganzen Steueranspruch unterbrechen, auch wenn sie ihre Forderung später noch erhöhen muss (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 47 S. 331 E. 4; 33 S. 321 f. E. 2 und 33 S. 510 E. 5; vgl. zum Ganzen Metzger, a.a.O., S. 346 Rz. 876). Dies gilt allerdings nur bei unveränderter Anspruchsgrundlage. So hat das Bundesgericht in einem die frühere Couponabgabe und die Verrechnungssteuer betreffenden Fall entschieden, dass die ESTV, wenn sie in ihrer verjährungsunterbrechenden Mitteilung den 2% übersteigenden Betrag einer Vermittlerprovision als steuerbare Leistung qualifiziere und im späteren Entscheid der Provision durchweg die geschäftsmässige Begründetheit abspreche, nicht einfach den früher umrissenen Tatbestand ziffernmässig berichtige, sondern einen abweichenden neuen Tatbestand erfasse, für den die Verjährung mit der früheren Mitteilung nicht unterbrochen worden sei (ASA 28 S. 537 f. E. 2c).

Im Privatrecht darf der Richter gemäss Art. 142 OR die Verjährung nicht von Amtes wegen, sondern nur auf Einrede hin berücksichtigen. Im öffentlichen Recht verhält es sich insofern anders, als die Verjährung für Forderungen des Staates von Amtes wegen zu beachten ist. Im Falle von Forderungen des Privaten gegenüber dem Staat hingegen ist die Verjährung wie bei privatrechtlichen Forderungen nur dann zu beachten, wenn die zuständige Verwaltungsbehörde eine entsprechende Einrede erhebt (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich 2002, S. 165 ff. Rz. 786 ff., mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts vom 25. Juni 2001 in Sachen A. AG, E. 5c).

4.a. Im vorliegenden Fall kommt die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 1. Februar 2002 zum Schluss, dass die Anwendung des Grundsatzes der Einheit des Unternehmens zu Unrecht erfolgt sei und die Zusammenrechnung sämtlicher Umsätze einer näheren Prüfung nicht standhalte. Die Beschwerdeführerin habe, wenn auch nicht vollumfänglich bewiesen, so doch zumindest glaubhaft dargelegt, dass die Umsätze aus dem Betrieb der Solarien von einer von der mehrwertsteuerpflichtigen Kollektivgesellschaft «X & Partner» zu unterscheidenden Firma namens (einer nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma von Herrn C) erzielt worden seien. Es seien daher in einem ersten Schritt für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998 sämtliche Solarien-Umsätze aus den Berechnungen auszuklammern, so dass sich der steuerbare Umsatz und damit der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag entsprechend reduzieren würden. In einem zweiten Schritt seien - zu Ungunsten der Beschwerdeführerin - die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Solarien stehenden Vorsteuerabzüge rückgängig zu machen, da keine Vorsteuern für nicht steuerbare Umsätze geltend gemacht werden könnten.

Gemäss den Feststellungen anlässlich der Steuerkontrolle seien für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998 Umsätze (Bareinnahmen) aus dem Betrieb der Solarien von Fr. 589'835.- (1995: Fr. 200'285.-; 1996: Fr. 227'000.-; 1997: Fr. 105'350.-; 1998: Fr. 57'200.-) deklariert worden. Hinzuzurechnen seien die im Rahmen der Aufrechnung (aufgrund des Energieverbrauchs) ermittelten Umsätze von Fr. 195'500.-. Insgesamt ergebe sich so ein Umsatz von Fr. 785'335.- und ein der Beschwerdeführerin gutzuschreibender Steuerbetrag von Fr. 47'931.25 (6,5/106,5 von Fr. 785'335.-). Auf der andern Seite ergebe die Addition der unberechtigten Vorsteuerabzüge einen Betrag von Fr. 26'826.- (1995: Fr. 6'730.-; 1996: Fr. 11'038.-; 1997: Fr. 8'647.-; 1998: Fr. 411.-), welcher der Beschwerdeführerin zu belasten sei. Der Mehrwertsteuerbetrag reduziere sich folglich von Fr. 58'261.- um Fr. 21'105.25 (Fr. 47'931.25 abzüglich Fr. 26'826.-) auf Fr. 37'155.75. Davon seien noch der bereits rechtskräftige Mehrwertsteuerbetrag in der Höhe von Fr. 2'083.75 und die Konkursdividende von Fr. 7'305.10 in Abzug zu bringen. Die Beschwerdeführerin schulde demnach zusätzlich zu den bereits rechtskräftig festgelegten Mehrwertsteuerbeträgen von Fr. 3'575.75 (Fr. 2'083.75 + Fr. 1'492.- noch den Betrag von Fr. 27'766.90 Mehrwertsteuern zuzüglich 5% Verzugszins seit 28. Februar 1997 (Fr. 37'155.75 abzüglich Fr. 2'083.75 und Fr. 7'305.10).

b. In der Beschwerde vom 4. Mai 2001 wurde erstmals geltend gemacht, die Umsätze aus dem Betrieb der Solarien seien gar nicht von der Kollektivgesellschaft X & Partner erzielt worden. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zu Recht festhält, handelt es sich dabei um einen neuen Streitgegenstand, war doch in der Einsprache vom 23. Dezember 1998 lediglich beanstandet worden, die von der ESTV aufgrund des Energieaufwandes ermittelten Umsatzaufrechnungen seien zu hoch. Da jedoch die neue Streitfrage eng mit dem bisherigen Verfahrensgegenstand zusammenhängt und sich die ESTV ferner in ihrer Vernehmlassung dazu äussern konnte, steht einer Ausdehnung des Verfahrens auf diesen neuen Streitpunkt aus prozessrechtlichen Gründen nichts im Wege (vgl. E. 2a hievor).

c. Die Auffassung der ESTV, die mit dem Betrieb von Solarien erzielten Einnahmen seien richtigerweise tatsächlich nicht der Kollektivgesellschaft X & Partner zuzurechnen gewesen, erscheint als begründet. Dies ergibt sich einmal aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen, das heisst den Kopien von verschiedenen Policen von Geschäftsversicherungen, auf welchen als Versicherungsnehmer Herr Y aufgeführt ist und einem weiteren Beleg, wonach bei einer Bank offenbar ein auf Herrn Y lautendes Konto bestanden hat. Der ebenfalls von der Beschwerdeführerin vorgelegten Kopie eines Handelsregisterauszugs ist ferner zu entnehmen, dass die statutarische Tätigkeit der Kollektivgesellschaft X & Partner ausschliesslich die «Unternehmens- und Werbeberatung» umfasste. In seinen Weisungen vom 16. Oktober 1998 an die Kollektivgesellschaft X & Partner hatte der Kontrollbeamte der ESTV im Übrigen festgehalten, es sei festgestellt worden, dass die Mehrwertsteuerpflichtige gegenüber ihren Kunden und Lieferanten teilweise unter einer anderen als der im Handelsregister eingetragenen Firmenbezeichnung aufgetreten sei. Im Zusammenhang mit den Solarien sei insbesondere eine andere Bezeichnung verwendet worden. Massgebend für die Zurechnung von Umsätzen ist indessen wie bereits gesagt (vgl. E. 3b hievor), wer als Erbringer der entsprechenden Leistungen gegenüber Dritten im Rechtsverkehr auftritt. Die nachträglich beigebrachten Belege und die erwähnten Umstände sprechen in der Tat dafür, dass die Umsätze aus dem Betrieb der Solarien nicht im Namen der Kollektivgesellschaft X & Partner, einer Werbeagentur, sondern einer daneben bestehenden, im Handelsregister nicht eingetragenen Einzelfirma von Herrn Y erzielt worden sein dürften.

Die ESTV ist in ihrer Vernehmlassung auf die Frage, ob allenfalls - infolge ungenügender wirtschaftlicher Selbständigkeit der Kollektivgesellschaft und der Einzelfirma (vgl. E. 3b hievor) - von einer Steuerumgehung auszugehen wäre und die Umsätze aus dem Betrieb der Solarien aus diesem Grunde trotz rechtlicher Verselbständigung dieses Bereichs der als Mehrwertsteuerpflichtige registrierten Kollektivgesellschaft zuzurechnen wären, nicht näher eingegangen. Die Annahme einer Steuerumgehung im Sinne der Rechtsprechung (zur Warenumsatzsteuer) setzt voraus, dass die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, dass anzunehmen ist, diese Wahl sei missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und dass das gewählte Vorgehen

tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern die Steuerbehörde es hinnähme (Metzger, a.a.O., S. 119 Rz. 248). Wenn wie in casu einerseits ein Geschäft (hier: eine Werbeagentur) in Form einer Kollektivgesellschaft betrieben wird und einer der Gesellschafter andererseits

als Einzelunternehmer noch eine völlig andersartige, vom Geschäftszweck der Kollektivgesellschaft nicht abgedeckte Tätigkeit (hier: Betrieb von Selbstbräunungsstudios) ausübt, so erscheint eine solche Vorgehensweise an sich als durchaus üblich und sachgerecht, so dass es jedenfalls als gerechtfertigt erscheint, nicht allzu strenge Anforderungen zu stellen und die Selbstständigkeit der Einzelunternehmung auch dann zu akzeptieren, wenn diese allenfalls nicht über eine voll ausgebaute eigene Infrastruktur verfügt. Im Übrigen wurde offensichtlich auch nicht eine Steuereinsparung bezweckt, hat doch die Kollektivgesellschaft die Umsätze der Solarien zusammen mit denjenigen der Werbeagentur in den Mehrwertsteuerabrechnungen der Kollektivgesellschaft selber deklariert. Erst im Nachhinein erweist sich diese Vorgehensweise nun als nicht korrekt und ergibt sich - falls den Anträgen der Beschwerdeführerin und der ESTV gefolgt wird - überhaupt erst eine «Steuereinsparung».

Wäre Herr Y selber Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren, so wäre ein von ihm gestelltes Begehren um Rückerstattung der im Zusammenhang mit dem Betrieb der Solarien deklarierten und entrichteten Mehrwertsteuerbeträge allenfalls als rechtsmissbräuchlich zu betrachten, jedenfalls soweit eine nachträgliche Erhebung der Mehrwertsteuer gegenüber ihm als Inhaber der Einzelunternehmung infolge Eintritts der Verjährung und Eröffnung des Konkurses im heutigen Zeitpunkt nicht mehr möglich wäre. Wie es sich damit verhält, kann indessen offen gelassen werden, da am vorliegenden Verfahren einzig Frau X als solidarisch haftende Gesellschafterin der ehemaligen Kollektivgesellschaft X & Partner beteiligt ist. Nach Auffassung der SRK rechtfertigt sich ihr gegenüber die Annahme eines Rechtsmissbrauchs nicht, auch wenn sie die Ehefrau von Herrn Y ist. Daher steht einem nachträglichen Verzicht auf die Zurechnung der Umsätze aus dem Betrieb der Solarien zu denjenigen der Kollektivgesellschaft X & Partner (unter entsprechender Korrektur des Vorsteuerabzugs), wie dies von der ESTV in der Vernehmlassung beantragt wird, grundsätzlich nichts entgegen.

d. Da die von der Beschwerdeführerin implizit geltend gemachten Rückforderungsansprüche für die Zeit ab 1. Januar 1995 aus einem über den bisherigen Verfahrensgegenstand hinausgehenden Rechtsgrund abgeleitet werden (vgl. E. b hievov), stellt sich indessen die Frage, ob diesen nicht teilweise die Verjährung entgegensteht, wobei die für die Verjährung der Mehrwertsteuer- und Vorsteueransprüche geltenden Bestimmungen (Art. 40 f. MWSTV) analog anzuwenden wären. Auch diese Frage kann indessen offen gelassen werden, da nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Verjährung öffentlichrechtlicher Ansprüche des Bürgers gegenüber dem Staat nur insoweit zu berücksichtigen ist, als die zuständige Behörde eine entsprechende Einrede erhebt (vgl. E. 3d hievov), was die ESTV im vorliegenden Fall nicht getan hat.

e. Die von der ESTV vorgenommene Berechnung der von der Kollektivgesellschaft X & Partner zu Unrecht deklarierten bzw. in Abzug gebrachten Mehrwertsteuer- und Vorsteuerbeträge, welche einen Saldo zu Gunsten der Beschwerdeführerin von Fr. 21'105.25 - und damit eine entsprechende Reduktion der Mehrwertsteuerbeträge, für die sie haftet - ergibt (vgl. E. a hievov), beruht auf den anlässlich der Kontrolle ermittelten festgehaltenen Zahlen. Sie gibt zu keinen Beanstandungen Anlass. Dementsprechend ist der (nach Abzug der Konkursdividende und zusätzlich zu den rechtskräftigen Beträgen gemäss Ziff. 1 des Dispositivs des Einspracheentscheides) von der Beschwerdeführerin noch zu bezahlende Betrag auf Fr. 27'766.90 (Fr. 48'872.15 abzüglich Fr. 21'105.25) zuzüglich Verzugszins seit 28. Februar 1997 herabzusetzen. Diese verbleibende Nachforderung steht im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Kollektivgesellschaft X & Partner als Werbeagentur. Insoweit hat die Beschwerdeführerin den Einspracheentscheid nicht angefochten, weshalb dieser in entsprechendem Umfang in Rechtskraft erwachsen ist. Die Steuernachforderung gemäss Ziff. 1 des Dispositivs des Einspracheentscheides (Fr. 3'575.75 zuzüglich Verzugszins) bildet, wie bereits unter E. 2b hievov festgestellt, nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

5.a. Die ESTV hat den ersten Entscheid (17. Dezember 1998) im zeitlichen Geltungsbereich des alten Rechts, den Einspracheentscheid (22. März 2001) nach Inkrafttreten des neuen Rechts gefällt. Es stellt sich somit die Frage, ob für die Anwendbarkeit des Art. 68 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) auf den Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides oder aber des Einspracheentscheides abzustellen ist.

Erfolgt der Einspracheentscheid nach dem 1. Januar 2001 und ist das Rechtsverhältnis noch während der Geltungsdauer des alten Rechts entstanden (mit dem ersten Entscheid vom 17. Dezember 1998), so richten sich die Verfahrenskosten nach altem Recht. Dies umso mehr, als vorliegendenfalls mit der Einsprache vom 23. Dezember 1998 das Einspracheverfahren bereits vor Inkrafttreten des neuen Rechts eingeleitet worden ist (Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 [SRK 2002-013], E. 5b).

b. Die Verfahrenskosten bestehen in der Regel in einer Spruchgebühr und in einer Schreibgebühr (vgl. Art. 1 ff. der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV], SR 172.041.0). Sie sind dem unterliegenden Einsprecher im Einspracheverfahren vor der ESTV ganz aufzuerlegen. Wird die Einsprache teilweise gutgeheissen, sind die Verfahrenskosten zu ermässigen (vgl. Art. 56 Abs. 2 MWSTV). Gemäss Art. 56 Abs. 3 MWSTV können die Verfahrenskosten auch einem teilweise oder ganz obsiegenden Einsprecher auferlegt werden, wenn er das Verfahren unnötigerweise verursacht hat, indem er zum Beispiel Beweismittel, die er längst zuvor hätte unterbreiten können, erst mit der Einsprache eingereicht hat (vgl. ASA 50 S. 432 E. 1b; VPB 63.94 E. 6 und VPB 63.80 E. 2c; Entscheide der SRK i.S. S. vom 5. Juli 1999 [SRK 1998-145], E. 2, i.S. H. vom 19. Februar 1998 [SRK 1997-045], E. 2b und i.S. S. vom 19. Februar 1998 [SRK 1997-021], E. 2b; betreffend Warenumsatzsteuer vgl. Metzger, a.a.O., S. 340 Rz. 852). Reicht ein Steuerpflichtiger etwa seine Mehrwertsteuerabrechnungen erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK ein und beantragt er die Herabsetzung der ergangenen Ermessenseinschätzung auf den Betrag der Selbstdeklaration, ist seine Beschwerde gutzuheissen, sofern die ESTV keinen Nichteintretensentscheid gefällt hat und sich die Selbstdeklaration als glaubwürdig erweist. Trotz Gutheissung der Beschwerde sind in derartigen Fällen jedoch die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Diese Kostenregelung wird indessen nicht mehr mit der Abweisung der Begehren begründet, sondern mit dem Umstand, dass das Verfahren durch die verspätete Einreichung der Mehrwertsteuerabrechnungen unnötigerweise verursacht worden ist (so genannte Motivsubstitution; vgl. auch VPB 63.80 E. 4c und VPB 62.46 E. 3c, mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000 in Sachen K., N. und E. [SRK 1998-175, 176 und 180], E. 5a = VPB 64.83). Dies gilt in analoger Weise auch für andere Fälle einer verspäteten Vorlage von Beweismitteln oder Erteilung von Auskünften über für die Steuerbemessung bedeutende Tatsachen.

In casu hat die Beschwerdeführerin die Umstände, welche nunmehr zu einer Reduktion der Mehrwertsteuernachforderung führen, erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK geltend gemacht und auch entsprechende Beweismittel erst in diesem Verfahrensstadium eingereicht. Sie hat dadurch das Einspracheverfahren unnötigerweise verursacht, weshalb sie (gestützt auf Art. 56 Abs. 3 MWSTV) zur Bezahlung der ihr von der Vorinstanz auferlegten Verfahrenskosten (von insgesamt Fr. 670.-) zu verurteilen ist. Insoweit ist der Einspracheentscheid zu bestätigen.

c. Die Beschwerde ist demnach im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen. Gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich beispielsweise in Fällen, in denen eine Beschwerde auf Grund von erstmals eingereichten Abrechnungen gutgeheissen wird. Denn als unnötigerweise verursacht gilt - wie bereits gesehen - ein Verfahren insbesondere dann, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel zu spät eingereicht hat oder seiner Pflicht zur fristgerechten Einreichung von Abrechnungen nicht nachgekommen ist (vgl. VPB 63.80 E. 4c und VPB 60.38 E. 9; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000 in Sachen K., N. und E. [SRK 1998-175, 176 und 180], E. 5b = VPB 64.83). Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend, hat die Beschwerdeführerin doch - entgegen Art. 46 MWSTV - für die korrekte Steuerbemessung bedeutsame Tatsachen erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK vorgebracht und auch entsprechende Beweismittel erst zusammen mit ihrer Beschwerde vom 4. Mai 2001 eingereicht. Damit hat sie das Beschwerdeverfahren vor der SRK unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht. Es rechtfertigt sich deshalb, ihr die Verfahrenskosten vor der SRK von Fr. 1'500.- (bestehend aus einer Spruch- und einer Schreibgebühr) in Anwendung von Art. 63 Abs. 3 VwVG in vollem Umfang aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 5 Abs. 3 VwKV).

d. Von der Ausrichtung einer Parteientschädigung (Art. 64 VwVG) ist unter diesen Umständen abzusehen, umso mehr als sich die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren ohnehin nicht hat vertreten oder verbeiständen lassen (vgl. Art. 8 Abs. 2 VwKV).

Dokumente der SRK